

《論文》

2つの広義な内部統制の比較と それに対する外部監査人の 責任についての一考察

松 本 尚 哲

[キーワード] 広義な内部統制概念、特別報告書、COSO、予算統制、
非財務報告

I. はじめに

現代の財務諸表監査が実施できるのは、被監査会社において適切な内部統制が整備・運用されているとの前提があるからであり、そのことは既に世間で広く受け入れられていると思われる。内部統制については、監査において監査人の内部統制の評価の範囲を狭くするか、広くするかということで大きく分けて2つの考え方がある。このうち、いわゆる広義な内部統制概念を最初に公的に提示したのは1949年にAIAの監査手続委員会から出された内部統制の特別報告書（以下、特別報告書という）である。そして、現在において広義な内部統制概念を提示している最新のものは、2013年にCOSOが公表した内部統制の統合フレームワークの改訂版（以下、新COSOという）であると考ええる。

いずれも広義な内部統制概念を取り扱っているものであるが、この両者による広義な内部統制概念は、それぞれ当時の時代背景による影響が見られ、それゆえに違いがある。さらに言えば、双方ともに広義な内部統制概念を持ち出さなければならなかった理由が何かしらあるはずであ

る。新 COSO においては、近年の企業における事業活動の進展や多様性を反映して、1992 年に COSO が公表した統合フレームワーク（以下、旧 COSO という）において既に取り上げられていた広義な内部統制概念からさらに内部統制の範囲の拡張を試みていると考えられる。しかしながら、1949 年の特別報告書では広義な内部統制概念を提示する理由が明確には示されなかった。

本稿では、まず 1949 年の特別報告書による米国での広義な内部統制概念の成立の背景に視点を向けて、その広義な内部統制概念が意図するところを汲み取るところからはじめ、特別報告書が公表された 1949 年当時のアメリカの情勢から広義な内部統制概念が必要とされた理由について一定の考察を試みている。その後、1992 年の旧 COSO が公表されるまでの経緯を確認し、それを引き継いだ 2013 年の新 COSO と 1949 年の特別報告書との比較検討を通じて両者の共通点と相違点を明らかにしている。その上で、内部統制に対する監査人の責任と不正に対する監査人の責任についての検討を通して、広義な内部統制概念が監査人にとって監査遂行上いかなる意義を有するかについて明らかにすることを目的としている。

なお、後述するが、特別報告書における広義な内部統制概念も新 COSO における広義な内部統制概念も、それぞれの定義が示す内部統制の範囲は、監査人が監査上考慮すべき内部統制よりも広い範囲を含むものである。特に、特別報告書は主に監査人に対して提示されたものであるのに対して、新 COSO は経営者を含む広範な関係者に対して提示されているものであるため、取り扱う内部統制の範囲にも違いがあると認識されている。しかしながら、本研究では監査人の立場から見た内部統制を対象としているため、いずれの広義な内部統制概念であっても最終的に検討の範囲となるのは監査人が監査上理解・検討すべき「監査に関連する内部統制」である。

Ⅱ．特別報告書における広義な内部統制概念の背景

1949年に特別報告書が公表されるまで、内部統制（あるいは内部牽制、または内部牽制および統制）の定義が示していたのは、会計および財務部門の機能に直接に関連する範囲であり、資産の保全や会計記録の信頼性に関係する内部統制概念が前提であった（本稿では、後述する広義な内部統制概念と区分するため、これを広い意味で「狭義な内部統制概念」と呼ぶ）。

しかし、1949年の特別報告書では一転して広義な内部統制の定義が提示されたのである。それまでの狭義な内部統制ではなく、なぜ広義な内部統制を提示することになったのか、その理由等は必ずしも明確に示されていない。そこで、当時のアメリカの情勢から考察を試みることにする。

1880年頃よりアメリカでは課業管理による能率測定等で製造工程での原価低減や生産能率の向上を主目的とした、技術者主導による原価記帳が発展した「技術者の会計」⁽¹⁾が生成発展してきており、外部報告目的の財務会計よりは内部管理目的の管理会計が主役であったとみることができる。この辺りについては、当時のアメリカにおける製造業の著しい発展からも理解できるところである。このように原価管理を目的とした「技術者の会計」が重要視された時代にあって、簿記による損益計算を目的とした会計士主導の「会計士の会計」が1900年代になって台頭してきたことから両者の接近が始まり、後に予算統制として結実している。すなわち、生産工程だけではなく経営全体の効率測定へとシフトしていく中で、財務管理を含めた予算統制（budgetary-control）へと移行していったと考えられるのである。

(1) 技術者の会計とは辻氏による呼称である。辻厚生[1988]『管理会計発達史論』有斐閣。

そうすると、予算統制というものが工業および商業において利用されてきている状況の中で、監査人にとって業務上無視できなくなってきたのではないかという可能性が浮かんでくる。むしろ監査を行う上では、当時すでに予算統制も検討の範囲に入っていたとは考えられないだろうか。残念ながら、これに直接関連する資料は見つけられなかったものの、少なくとも、1930～40年代には予算統制に関する文献が散見されることから、実務上の重要性は高まっていたと考えられる。個人的な推測ではあるが、当時の文献に、「アメリカでは、予算統制制度の利用は、事実上の標準の実施 (virtually standard practice)」であり⁽²⁾、全国産業協議委員会 (the National Industrial Conference Board) の調査で当時に予算統制を適用していた企業は55%ほどであるとの結果も掲載されている⁽³⁾ ことから、監査実務上への影響が全くなかったとは考え難いのである。

原価低減や在庫量の管理、売上の見積予測に基づく生産計画など予算統制の目的からすれば、起案や承認、決裁といった一定の承認手続きは存在したであろうし、それは取りも直さず内部統制上の検討事項となるはずである。これらを鑑みれば、当時のアメリカでは既に予算統制等についても監査実務上の考慮すべき事項となっていた可能性は十分考えられる。そうであるならば、特別報告書が示した広義な内部統制の範囲は、このような予算統制等が実務上の検討範囲に入っていた事実をも反映させたものであると考える余地はあると考えられるのである。

また、ニューヨーク証券取引所に株式上場している製造業205社のうち、株主宛年次報告書の財務諸表に公会計士監査を1925年度までには採用している企業が142社に上り、およそ70%の企業が採用していることになる⁽⁴⁾。このような企業を監査する上では、上述のように内部

(2) A.W. Willsmore[1949], *Business Budgets and Budgetary Control -The Third Edition-*, p.7

(3) Ibid

統制の検討範囲を実務上広げていた可能性があり得るのではと考えられるのである。この点、千代田（1984）では当時の監査は法的強制力がない任意監査であり、経営者のための監査という側面があったと記されている。経営者にとっての内部統制とは、まさに特別報告書が示す広義な内部統制であり、監査人が監査を行う上で経営者のために内部統制の評価の範囲を広げていた可能性は低くないだろう。それゆえに内部統制の検討範囲を広く捉えることには一定の意義があったと考えるのである。また、それは後述する監査人の責任にも関係してくるのである。

Ⅲ．特別報告書の内容が示す意味

1949年の特別報告書による監査実務へのインパクトは相当強烈だったことが、当時の文献から読み取れる。それは特に、監査人の法的責任が拡張されるのではないかとの懸念であった。例えばLevy氏は監査人の責任が過重になり過ぎないように会計記録に関係する内部統制の調査に範囲を制限することを提案し⁽⁵⁾、Byrne氏は監査上の調査および評価の対象となる内部統制を「会計統制」「管理統制」および「内部牽制」の3つの区分に分けることを提案している⁽⁶⁾。

改めて特別報告書の内容を見てみると⁽⁷⁾、

内部統制は、資産の保護、会計データの正確性および信頼性の確認、業務効率の向上、および所定の管理方針への遵守を促進するために、組織内の組

(4) 千代田邦夫[1984]『アメリカ監査制度発達史』中央経済社、71頁。

(5) Saul Levy[1957], Internal Control and Legal Responsibility, *The Journal of Accountancy*, February 1957, pp.29-33

(6) Gilbert R. Byrne[1957], The Independent Auditor And Internal Control, *The Journal of Accountancy*, January 1957, pp.41-46

なお、これらの区分は後年公表されるSAP No.29にて「会計統制」「管理統制」という2区分に収束する形で反映されている。

(7) AIA[1949], The Committee on Auditing Procedure, Special Report, *Internal Control*, p.5

織計画および事業に採用されているすべての調整方法および手段で構成されている。この定義は、おそらく用語に起因する意味よりも広い可能性がある。内部統制の「システム」は、会計および財務部門の機能に直接関連する事項を超えて拡張されていると認識している。このようなシステムには、予算統制、標準原価、定期的な業務報告、統計分析とその普及、担当者の責任を果たすための訓練プログラム、アウトライン化された手続きの妥当性について経営者に対して追加的な保証を提供する内部監査スタッフ、およびそれらが効果的に実施されている範囲が含まれる。それは、例えば、工学的特徴である時間および動作研究や、基本的に生産機能である検査システムによる品質管理の利用など、他の分野の活動を適切に含む。

上記の定義が意味するところは非常に広範なものであり、それまで監査上で資産の保護や会計記録の信頼性に関係するという狭義に捉えられてきた従来の内部統制からは範囲を大きく拡張したものである。

ここで注目すべきは、予算統制や標準原価といった管理会計に属するものまで含まれていることである。この点については前述のとおり、当時のアメリカでは製造業が盛んであり、工場会計（plant-accounting）における予算統制等の管理会計が重用されていたことが関係すると思われる。すなわち、監査実務の上で予算統制等の検討が必要になっており、特に手続き的な側面において広義な内部統制の範囲の評価が行われていたと考えられるのである。

これに関連することとして、Mautz氏は監査計画の立案の基礎を得るためには内部統制の範囲は広範囲であるべきだと主張している⁽⁸⁾。監査人が監査計画を立案するためには、被監査会社について詳細に理解しておく必要がある。そのためには監査上調査（examination）および

(8) R. K. Mautz [1958], "Standards for the Review of Internal Control," *The Journal of Accountancy*, July, 1958, p.30

評価すべき内部統制の範囲は十分に広範囲なものでなければならないというのだ。そのために財務および会計部門以外に及ばなければならないと述べている。

この言葉に従えば、広義な内部統制概念の出現は明確な監査計画の設定上必要なことであったと考えることができる。すなわち、従来の財務・会計に関する狭義な内部統制の範囲を超えた広義な内部統制の範囲で内部統制を調査および評価することが、監査計画の設定等も含めて実務上必要と考えられていたのではないかと推察できるのである⁽⁹⁾。

もっとも、広義な内部統制概念によって前述のような実務上の混乱を招いたためか、1958年の監査手続書（以下、SAP）No.29において、特別報告書によって提示された内部統制が広範であることから内部統制を「会計統制（Accounting Control）」と「管理統制（Administrative Control）」に区分する試みがなされており、監査上検討すべき内部統制についてはその範囲を限定されている。森（2000）では、このような内部統制の定義は監査人が自己の財務諸表監査のために設けたものであり、内部統制の評定の責任の範囲を限定するために内部統制の限定を意図したものであると指摘している。内部統制の検討範囲は従来のものより広がったと考えられるが、特別報告書が提起した広義な内部統制概念に基づいて監査上の検討範囲を十分に広くするようになった訳ではなかったということになる。会計統制と管理統制に区分された内部統制概念のうち、資産の保全や財務記録の信頼性と直接関連する会計統制については、監査人が評価する必要がある（＝その評価について責任がある）とされ、一方で、管理統制については（資産の保全と財務記録の信頼性に関係する特定の場合を除いて）間接的にしか関係しないため原則とし

(9) 後述する Minahan 委員会の報告書の中に、「監査人は、経営統制（管理統制）と会計統制との間の区別が必ずしも明確でないということを認識していた。」との記述がある。

ては評価の必要がないとして、監査人の責任を制限するためにその評価の範囲も狭く解されるようになっていったのである。

IV. 旧 COSO における広義な内部統制概念の背景

1992 年に旧 COSO が公表され、内部統制に関する定義についてはその時点でのひとつの答えが得られたように思われる。以下は旧 COSO で挙げられている定義である。

内部統制は、事業主体の取締役会、経営者およびその他の人々によって遂行されるプロセスであり、以下のカテゴリーの目的の達成に関する合理的な保証を提供するように設計されている。

- 業務の有効性と効率性。
- 財務報告の信頼性。
- 法令の遵守。

それ以後の内部統制の定義に、およそこの旧 COSO による定義が用いられるようになったことを考慮すると、非常に大きな影響があったことが窺える。実際、これより少し前の 1988 年に公表された米国監査基準書（以下、SAS）No.55⁽¹⁰⁾でも「内部統制構造（internal control structure）」として3つの要素（elements）によって内部統制を広義に捉える検討は行われているが、内部統制に関する明確な定義づけはなされておらず、広範な捉え方をしている記述が散見されるだけであった⁽¹¹⁾。その後の旧 COSO の公表を受けて 1995 年に SAS No.78 として前述の

(10) AICPA[1988], SAS No.55, *Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*

(11) SAS No.55 では内部統制の目的を明確にしておらず、内部統制の内容が多目的になり、すべてを包括することが困難になったことを示しているとの指摘がある。大倉雄次郎編著 [2009]『内部統制の構築』関西大学出版部、114 頁。

No.55 の改訂版が公表された⁽¹²⁾ が、この中では内部統制が明確に定義され、その内容は旧 COSO による定義とほぼ同一の内容⁽¹³⁾ となった⁽¹⁴⁾。

さて、この旧 COSO が公表された背景に、当時のアメリカにおける不正の問題があったことは多くの先行研究等からも知り得る事実である⁽¹⁵⁾。前節で特別報告書による広義な内部統制概念の提示がなされたものの、監査人の責任を限定するために監査上の評価の範囲は狭く解されるようになっていった内部統制概念であるが、上記の不正等を起因として1977年の海外不正行為防止法（Foreign Corrupt Practices Act）では取引の適切な実行や資産の保全に対する合理的な保証を提供する十分な内部会計統制（internal accounting control）システムの考案と維持が求められたこともあり、同年の SAS No.16 以降は一転して監査上の検討範囲を拡張させる方向へと向かっていったのである⁽¹⁶⁾。

翌年の1978年には「監査人の責任に関する委員会」（通称 Cohen 委員会）からの報告書で、期待ギャップを解消させる方策の1つとして「拡張された内部統制の調査及び評価（Expanded Study and Evaluation of Internal Control）」が勧告されている。1979年の「内部会計統制に関する特別諮問委員会」（通称 Minahan 委員会）の報告書では内部会計統制の検討において「内部会計統制環境（internal accounting control environment）」という概念がはじめて用いられ、続く1980年の SAS

(12) AICPA[1995], SAS No.78, *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55*

(13) この点については奥西（1999）において、監査人にとっての内部統制論と経営者にとっての内部統制論を内部統制概念から統一しようとする試みであるとの指摘がある。

(14) 森氏は「しかしながら、この監査基準書第78号は、監査基準書第55号から断絶的な展開を行ったものではない。」として、協会の内部統制についてのこれまでの考え方を継承・展開させているものであるとの見解を示している。森[2000]、28頁。

(15) 小森清久[2008]『アメリカ内部統制論』白桃書房、58頁参照。

(16) この点について森氏は「内部統制を統制手続に限定してしまったことに対する反省が伺える」と評している。森[2000]、18頁。

No.30 では「全般的統制環境 (the overall control environment)」となり、上述の SAS No.55 において内部統制構造の要素の 1 つ「統制環境 (control environment)」として受け継がれている。この点については森 (2000) において、内部会計統制から排除された統制のうち財務諸表監査のために有用な諸要素を収容するための概念として生成されたものであるとの見解が示されている。

また、1987 年に「不正な財務報告に関する全米委員会」(通称 Treadway 委員会) による不正な財務報告に関する最終報告が行われ、その中で当時の内部会計統制についての定義は監査人が監査を行うために発展させたものであり他の目的には適さないとして、経営者のために「統一的な権威ある内部統制の基準」(Uniform Authoritative Internal Control Standards) の必要性が挙げられている。そして COSO が後を受け継ぐ形で内部統制に関する統一的なフレームワークを作成する役割を担ったことは周知のとおりである。

したがって COSO がフレームワークを作成する上で求められたのは、企業内に整備・運用されるべき適正な内部統制について評価する上での明確な基準というべきものである。これは上述のとおり Treadway 委員会の最終報告において、内部統制の重要性は認識しながらも企業内に整備・運用されるべき適正な内部統制についての明確な基準と呼ぶべきものが無かったことが指摘され、その作成の必要性が言及されたからである。それゆえに取り扱うべき内部統制の範囲は、従来の監査において評価の対象となっていた内部会計統制に限らず、企業の財務報告に対して最終的な責任を負う経営者が、企業内への整備・運用についても最終的な責任を負うことになる内部統制全般についてであった。

一方で、前述のように内部統制を広く拡張するように方向転換したこと、従来の内部会計統制には含まれていなかった要素をも監査上の評価の範囲に含めることが必要となり、統制環境という概念が生成されたとい

うことになる。この点について森（2000）では、内部統制は人的要素によって構成されており、内部統制の主体として、内部統制に影響を与える人間の側面と、内部統制の客体として、内部統制によって影響を与えられる人間の側面という人的側面があり、COSO 報告書では統制環境と関係者という2つの側面から取り上げているとの見解が示されている⁽¹⁷⁾。このように、COSO に至るまでに統制環境という概念が誕生した背景として、財務諸表監査において経営者不正を防止する観点から、内部統制概念において人的側面を重視するようになっていったと考えられるのである。

これらのことから旧 COSO が広義な内部統制概念を掲げていることは明らかであろう。特に、監査人のみならず経営者にとっての内部統制も含めたものである以上、その範囲はこれまで最も広いものとなったのである。

前述のとおり極力狭く内部統制を解することで責任を限定してきた会計士にとって、SAS No.16 以降の期待ギャップに応えなければならないという社会的要請もあって内部統制の範囲を拡張させてきたものの、自らの責任が過重になりはしないかという懸念は常にあったものと考えられる。当時の *Journal of Accountancy* 誌において、企業内の不正な行為を防止するためには経営者の強い意志が必要であり、監査人には強い内部統制の実行を助けることが期待されているとの記述が見られる⁽¹⁸⁾。これは、不正を防止・発見するために内部統制を整備・運用する責任はあくまで経営者に帰するものであって、監査人は補助するに過ぎず不正等への直接的な責任は有しないという意味であり、監査人の責任が過重とならないようにその範囲を明確化したものと考えられる。この考え方は、次節で取り上げる新 COSO においても受け継がれている。

(17) 前掲、49 頁。

(18) Alan R. Sumutka[1980], Conventional audit procedures are inadequate to detect corporate corruption, says the author, but they may signal red flags, *The Journal of Accountancy*, March 1980, pp27-31

V. 新 COSO について

1992 年に公表された旧 COSO における定義によって、内部統制については社会的合意が得られたと考えられる。そして、2013 年に旧 COSO を基にした改訂版である新 COSO が約 20 年ぶりに公表された。新 COSO が公表された背景には、旧 COSO の公表以後の 20 年ほどの間に企業を取り巻くビジネスおよび事業環境の劇的な変化があり、その複雑性が増していることや、技術的な発展およびグローバル化が挙げられている。新 COSO における主な変更点の要旨が付録 F で挙げられている⁽¹⁹⁾。

これらの変更点のうち、まず注目すべきポイントは内部統制の 3 つの目的カテゴリーのうちの 1 つである報告目的カテゴリーの拡大である。旧 COSO においては「財務報告 (Financial reporting)」となっていた 3 つの内部統制の目的の 1 つが、新 COSO では「報告 (Reporting)」となっている。これは、従来の財務 (Financial) 報告だけではなく非財務 (Non-Financial) 報告をもその範囲に含めたことと、それぞれについて外部 (External) 報告目的と内部 (Internal) 報告目的を設定したことによる。したがって、報告目的は外部財務報告 (External Financial Reporting) 目的と外部非財務報告目的、内部財務報告目的、そして内部非財務報告目的の 4 つのサブカテゴリーに区分される。非財務報告目的への内部統制の範囲の拡張は、従来の財務および会計に関連する内部統制以外の範囲を含むことを意味しており、財務報告に関連する内部統制を評価する場合においても、それ以外の報告との整合性等の観点から監査上まったく無視する訳にはいかないものと考えられるのである。この点については後述する。

また、新 COSO で採用された原則主義アプローチにおける 17 の原則では、直接的あるいは間接的に経営者の責任について言及している内容

(19) COSO[2013], pp.280-281

が多く見受けられる点も注目すべき点である。この辺りは内部統制の整備・運用に関する最終的な責任が経営者にあることをより明確化したものと考えられる。前節で述べたような内部統制概念の拡張によって内部統制の人的側面がより重視されたことも影響していると考えられるのである。特に、内部統制の主体であるべき経営者について、統制環境における原則や着眼点において明示したことは端的な表れといえる⁽²⁰⁾。さらに、この原則において不正への対応を多く含めている点も見逃せないが、これについては後述する。

VI. 2つの広義な内部統制の比較（背景による相違）

これまで見てきたように、2つの広義な内部統制にはその成立の背景にそれぞれの事情があることからそれを反映した違いがあり、特に新・旧のCOSOは経営者による内部統制の整備・運用責任をより明確にした上で、内部統制の構築や維持を促進するためのガイダンス的な役割を担っていると考えられる。

特別報告書における広義な内部統制は、内部統制に対する経営者と公会計士の関係についてそれぞれ言及しているが、あくまで監査人から見た監査上の内部統制に主眼が置かれていた⁽²¹⁾。監査において検査および評価する内部統制の範囲について、実務上は会計統制や管理統制といった明確な区別があった訳ではなかったことから、予算統制等も含む広範囲なものであったところを包含するように内部統制を広義なものとして捉えなおした結果であった。その結果、従来の会計・財務部門に直接関連する内部統制だけではなく、本来ならば管理統制に属する範囲に

(20) なお、新COSOにおいては、ビジネスリスク・アプローチやコーポレート・ガバナンスによる影響も見受けられるが、本稿では特別報告書との比較に焦点を絞っており、それ以外の観点については言及しない。

(21) この点について小西氏は、内部統制の定義については広義な立場から定義したのに対して、内部統制の要素については従来から監査で重視してきた要素を引き継いでいるとの見解を示されている。小西一正 [1996]『内部統制の理論』中央経済社、43頁。

まで拡張したことになるのである。しかしながら、この内部統制の範囲の拡張は監査人の責任を広げる意図があった訳ではなく、むしろ実務上は明確に線引きができなかった内部統制の評価範囲のうち、監査人の責任が及ぶ範囲を会計・財務と直接の関連を有する予算統制等までに限定する意図があったものと考えられる。すなわち、当時の会社組織では財務・会計部門を中心としながらもテラーの科学的管理法などによる管理統制的なものが適用されており、監査上検討すべき内部統制が財務・会計に直接関連するもの以外と明確に区別されていなかった事実から監査人の責任は限定しつつ効果的な監査を実施できるように広義な内部統制概念を扱ったのだと考えられるのである。それまでの狭義な内部統制では監査人の責任を実務に合わせて明確にできないことから、従来における「非財務」なものまで含めたということである。

一方のCOSOによる広義な内部統制は、経営者を含む企業関係者にとっての内部統制を広く扱っており、監査人にとって監査上は重要性が低い内部統制の範囲も含まれている。これは、Treadway 委員会の最終報告において経営者による内部統制の有効性の評価報告が主張された⁽²²⁾ ことと関係していると考えられ、経営者が内部統制を整備・運用する最終的な責任を有しており、自ら整備・運用すべき内部統制が適切か否か評価するためには判断の指標となるものが必要であり、当該フレームワークはその役割も担うため必然的に広範囲となっていたと考えられる。また、会社組織では既にコンピュータをはじめとしたIT技術の導入により、財務情報だけではなく「非財務」の情報まで収集・記録することが可能となっており、これらをも取り扱うようになってきている中では財務情報と非財務情報との整合性を確認するために、監査上検討すべき内部統制の範囲がより広がったということである。

(22) AICPA[1987], p.44

また、特別報告書では経営者は内部統制組織の枠外に置かれている⁽²³⁾のに対して、COSO では経営者も内部統制の枠内へ取り込んで「統制環境」という構成要素に含めている。特別報告書では、不正は基本的に従業員不正を前提としており、経営者は内部統制組織の範囲外から組織を監視する非常に強力な権限が与えられている。経営者は、その社会的地位や名声、報酬等から誠実であろうとするとの前提⁽²⁴⁾が暗黙のうちに置かれているのである。それに対して COSO では、不正の中でも特に注意すべきは経営者不正であるとされ、それゆえに経営者を含めた統制環境を内部統制の構成要素の第1番目に挙げているのである⁽²⁵⁾。特に新 COSO では経営者に関する原則が多くみられ、内部統制の人的側面をさらに重視することによって経営者不正を未然に防ごうという試みであろうと考えられる。

Ⅶ. 2つの内部統制から得られる示唆

特別報告書と新 COSO には、内部統制の範囲の拡張という意味において次のような共通点が見られる。

特別報告書が初めて広義な内部統制概念を採用したことにより、予算統制等のいわゆる管理統制的な要素、すなわち財務以外という意味で非財務の要素が含まれるようになったことは前述のとおりである。一方、新 COSO において報告目的カテゴリーの範囲が拡張されたことにより、非財務報告目的が含まれるようになったことも前述したとおりである。広義な内部統制概念の採用によって、監査実務上の必要性が高まりつつ

(23) 近澤弘治監訳、関西監査研究会訳[1987]『マウツ&シャラフ 監査理論の構造』中央経済社、162頁。

(24) 同上書。なお、経営者による不正も極めて僅かではあるが不幸にして起こり得るとの見解が示されている。

(25) これ以外に、特別報告書が内部統制を1つのものとして定義しようとしたのに対して、COSO の旧 FW では内部統制をいくつものプロセスから成り立っているものとして定義したとの指摘がある。小西[1996]、145頁。

あった財務報告以外のものを内部統制の範囲に含めることができたのが特別報告書である。また、紆余曲折を経て内部統制の評価範囲を拡張する路線となって以降の広義な内部統制概念を前提としながらも財務報告に主眼が置かれていた旧 COSO から、非財務報告をもその範囲に含めて範囲を拡張したと考えられるのが新 COSO である。

この点、1949 年の特別報告書においては、監査実務上考慮する必要があった範囲のうち財務・会計に直接関連すると考えられる要素を含めることで監査人の責任がむしろ加重とならないように意図して、公式に内部統制を広義に捉え直したと考えられるのである。2013 年の新 COSO においても、監査実務上考慮する必要がある内部統制の範囲を拡張することで監査人の責任を明確に限定する意図で、内部統制をより広義に捉えなおしたとは考えられないだろうか。今回の非財務報告に係る範囲について、近年の様々な情報開示の要求に応える点から監査人だけではなく経営者にとっても重要性が高いとは考えられるが、クライアントの事業の高度化・複雑化に伴い監査業務の範囲も広がっており、その中で検討する内部統制の範囲も既に広がっていると考えられるのである。

一方で、このように内部統制を広義に捉えるとしても内部統制の整備・運用については経営者の責任であって、監査人の責任は原則として、監査を実施する上で関係する財務報告に係る内部統制の評価を受けて表明される財務諸表の適正性に関する意見についてである。特別報告書では、資産の保全や財務記録の信頼性に直接関係する会計統制について、効果的かつ効率的な監査を行うために評価することは求められたものの、それ以外の範囲について監査人の責任を拡張するようなことはないと理解されていた。新 COSO においても、財務諸表監査に関していえば、監査上の内部統制の評価によって監査人が財務諸表に潜む重要な虚偽表示を看過するようなことがあればその責任を追及されるおそれはあるもの

の、内部統制に係る全面的な責任はあくまで経営者にあることが言明されている。

加えて、不正等に対する責任も（経営者不正が多いとしても）一義的には経営者が負うべきものであり、監査人はその発見に対して直接的な責任を有している訳ではない。特別報告書の広義な内部統制概念を受けて SAP No.29 で会計統制が提示された際にも、横領（defalcations）や他の類似の違反（other similar irregularities）を発見する責任を負うわけではないとされていた。新 COSO においても不正を防止・発見するための内部統制を整備・運用することで、たとえば不正リスクに対応するためのリスク評価等を内部統制上考慮することが原則において求められているが、これも本来は経営者が負うべき責任であり、前述のように監査人は経営者が不正等を防止・発見するための内部統制を整備・運用する際に補助することを求められていると解されるのである。すなわち、監査人は一般的に、不正によるかを問わず、全体として財務諸表に重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得る責任が求められており、財務諸表に影響を与える不正については十分に検討することが求められている。

ただし、社会からの監査への期待と監査人が本来的に担う責任との間に生じた期待ギャップを解消する観点からこれまでに多くの試みがなされており、監査人が監査上考慮すべき事項なども時代の変遷とともに変化してきている。それゆえに、監査人の責任は本質的には変化していないはずであるが⁽²⁶⁾、監査業務において対象とする範囲は内部統制に限らず複雑になり、また拡張しており、監査人の責任を明確にするための工夫は常に必要と考えられるのである。

(26) たとえば、米国の証券取引法で規定されている監査人の責任はこれまで一貫して変化していない。

VIII. むすび

特別報告書の公表から実に60年以上が経過しており、監査業務の拡大とともに検討すべき内部統制の範囲も拡張されているが、前述のとおり監査人が負うべき責任は本質的なところでは変わっていない。監査人の本質的な責任は一貫して、全体として財務諸表に重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得ることである。そのため、内部統制に対する監査人の責任も、上記の合理的な保証を得るために財務報告に係る内部統制について評価することであると考えれば概念的には変わっていないともいえる。そして、これは監査人が自らの業務を適切に実行することで果たすことができる責任である。

この点について、前述のように特別報告書での広義な内部統制概念が提示された後、監査人の責任を限定しようとして内部統制の範囲についても限定することに終始していたところ、多くの不正事件が起こってこれに対する形で内部統制の範囲を拡張する方向へと舵を切った経緯がある。この時には不正に対する兆候を正当な注意義務を怠って看過していた事例まで挙がっており⁽²⁷⁾、監査人が業務を適切に実行していなかったことによるものともいえる。

特別報告書を作成した監査手続委員会の委員長であった Paul Grady は、*Journal of Accountancy* 誌にて次のようなことを述べている⁽²⁸⁾。

(Byrne 氏と Levy 氏による前述の提案を受けて)「提案された狭い見解 (narrowing viewpoint) は、私の意見では、深刻な退化を引き起こし、独立した監査の基礎を損なうだろう。逆説的に聞かえるかもしれないが、責任のより広い概念がリスクをより少なくする結果を出したというその中に、多く

(27) これについては次の文献を参照した。千代田邦夫 [2014]『闘う公認会計士～アメリカにおける150年の軌跡』中央経済社。

(28) Paul Grady[1957], "The Broader Concept Of Internal Control," *The Journal of Accountancy*, May, 1957, p.40

の努力があるものだ。(中略)・・・内部統制の調査と評価のより広い見解は、
独立の監査人の仕事において固有のビジネス・リスクを減少させる。」

その後の内部統制の評価範囲を狭く捉えることで監査人の責任を必要以上に限定したことと、一転して不正を起因として内部統制の評価範囲を拡張するようになった経緯を振り返ると、この言葉の示すところもまた違ってくるのではないだろうか。すなわち、内部統制を広義に捉えることで、むしろ監査人による内部統制の評価範囲が十分に広くなり、監査業務の遂行が適切に行われるのである。そして監査人は、財務諸表の適正性に対する意見表明という本来の責任をより一層果たすことができるようになるのである。この点、監査人が内部統制を広義に捉えてその評価範囲を適切に拡張することは、監査人の責任を加重にすることなく適切に監査を遂行できるようにするものであるから、監査人にとっての固有のビジネス・リスクすなわち監査の失敗という監査リスクからも解放されることが考えられないだろうか。その意味において、監査人が内部統制を広義に捉えることは重要であると考えられるのである。

折しも新 COSO によって広義な内部統制概念が再定義されたところである。新 COSO では、財務以外の非財務にまで報告目的の範囲が拡張されている。企業の活動範囲の多様性を反映したであろうそれらの新たな内部統制の範囲の中には、監査に関連する内部統制として監査人が新たに理解を進めるべきものが含まれる可能性もあるだろう。監査人にはこれを積極的に受け入れ、広義な内部統制に対する理解を深めることでさらなる適切な監査を実行することが望まれるところである。

(本稿は日本監査研究学会第 38 回全国大会にて報告した内容を基に加筆修正したものである)

[参考文献]

- A.W. Willsmore [1949] , *Business Budgets and Budgetary Control -The Third Edition-*, Sir I. Pitman & sons, Limited
- AIA [1929] , *Verification of Financial Statements*
- AIA [1936] , *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*
- AIA [1947] , The Committee on Auditing Procedure, Special Report, *Tentative statement of auditing standards*
- AIA [1949] , The Committee on Auditing Procedure, Special Report, *Internal Control*
- AIA [1958] , Statement of Auditing Procedure No.29, *Scope of the Independent Auditor's Review of Internal Control*
- AICPA [1977] , Statement on Auditing Standards No.16, *The Independent Auditor's Responsibility for the Detection of Errors or Irregularities*
- AICPA [1978] , The Commission on Auditors' Responsibilities, *Report, Conclusions, and Recommendations*
- AICPA [1980] , Statement on Auditing Standards No.30, *Reporting on Internal Accounting Control*
- AICPA [1988] , Statement on Auditing Standards No.55, *Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*
- AICPA [1995] , Statement on Auditing Standards No.78, *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55*
- Alan R. Sumutka [1980] , "Conventional audit procedures are inadequate to detect corporate corruption, says the author, but

- they may signal red flags," *The Journal of Accountancy*, March 1980, pp.50-63
- Anson Herrick [1940] , "Approaches to Budgetary Control in the Dairy Industry," *The Journal of Accountancy*, July, 1940, pp.43-49
- COSO [1992] , *Internal Control - Integrated Framework*
- COSO [2013] , *Internal Control - Integrated Framework*
- FRB [1918] , *Approved Methods for Preparation of Balance Sheet Statements*
- Gilbert R. Byrne [1957] , "The Independent Auditor And Internal Control," *The Journal of Accountancy*, January 1957, pp.41-46
- H. O. Boord [1939] , "The Public Accountant and the Budget," *The Journal of Accountancy*, November, 1939, pp.329-332
- Paul Grady [1957] , "The Broader Concept Of Internal Control," *The Journal of Accountancy*, May, 1957, pp.36-41
- R. K. Mautz [1958] , "Standards for the Review of Internal Control," *The Journal of Accountancy*, July, 1958, pp.27-31
- Saul Levy [1957] , "Internal Control and Legal Responsibility," *The Journal of Accountancy*, February 1957, pp.29-33
- The National Commission on Fraudulent Financial Reporting [1987] , *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*
- 大倉雄次郎・乙政正太・大和正史編著 [2009] 『内部統制の構築』 関西大学出版部
- 奥西康宏 [1998] 「監査基準書第 78 号と COSO 報告書の関係—内部統制の構成要素を中心に」『修道商学』 第 39 巻第 1 号、1998 年 9 月、101-146 頁
- 河合秀敏 [1967] 『監査理論の基礎』 同文館
- 小西一正 [1996] 『内部統制の理論』 中央経済社

小西一正 [1980] 『内部統制の展開』 税務経理協会

小西一正 [2004] 「財務報告に係る内部統制の検討—サーベインス・
オクスリー法に関わる内部統制を中心として—」『奈良産業大学紀要』
第20巻、2004年12月、39-56頁

小森清久 [2008] 『アメリカ内部統制論』 白桃書房

近澤弘治監訳、関西監査研究会訳 [1987] 『マウツ&シャラフ 監査理論
の構造』 中央経済社

千代田邦夫 [1984] 『アメリカ監査制度発達史』 中央経済社

千代田邦夫 [2014] 『闘う公認会計士～アメリカにおける150年の軌跡』
中央経済社

辻厚生 [1988] 『管理会計発達史論』 有斐閣

鳥羽至英 [1991] 『財務諸表監査と実態監査の融合』 白桃書房

鳥羽至英・八田進二・高田敏文共訳 [1996] 『内部統制の統合的枠組み』
白桃書房

八田進二・箱田順哉監訳 [2014] 『内部統制の統合的フレームワーク』
日本公認会計士協会出版局

森 實 [2000] 『内部統制の基本問題』 白桃書房